Documento firmato digitalmente
Il Relatore
GIOVANBATTISTA ANDREOZZI

Il Presidente
DANILO BIANCOSPINO

Sentenza n. 789/2025
Depositata il 23/10/2025
Il Segretario
FRANCO MARSICOVETERE

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di BRESCIA Sezione 1, riunita in udienza il 12/05/2025 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:
BIANCOSPINO DANILO, Presidente
ANDREOZZI GIOVANBATTISTA, Relatore
GIUNTA VINCENZO, Giudice

in data 09/10/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 462/2023 depositato il 19/05/2023

proposto da

Difeso da

Rappresentato da
Rappresentante difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Brescia

elettivamente domiciliato presso dp.brescia@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO RECUPERO n. T9HCRA200026-2023 CREDITO R&S 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)
Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Brescia, facendo seguito alle risultanze emerse a seguito del controllo effettuato dallo stesso Ufficio nei confronti di e conclusosi in data 19/09/2022 con la consegna alla contribuente del Processo Verbale di Constatazione, controllo sviluppato ai fini delle imposte sul reddito, dell'IRAP e dell'IVA per il periodo di imposta 2019 ed ai fini della verifica dell'impiego del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo per gli anni di imposta 2016, 2017, 2018 e 2019, ha recuperato il credito d'imposta per ricerca e sviluppo relativo all'anno di imposta 2016, ritenuto indebitamente utilizzato in compensazione per € 52.157,00= tramite mod. F24 nell'anno 2017. L'Agenzia delle Entrate, per l'effetto, ha notificato alla società in data 20 febbraio 2023 l'atto di recupero n. T9HCRA200026/2023 avverso il quale ha proposto ricorso , rilevando l'infondatezza della contestazione e del conseguente recupero, in quanto il progetto realizzato dalla società risponderebbe pienamente ai requisiti richiesti dalle norme per poter usufruire del credito maturato. La società ricorrente ha quindi chiesto che fosse dichiarato nullo e comunque improduttivo di qualunque effetto giuridico l'atto impugnato, in via subordinata ha eccepito l'illegittimità della sanzione irrogata per incertezza normativa mentre, in via ulteriormente subordinata, la rideterminazione del carico sanzionatorio.

Si è ritualmente costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Brescia, la quale ha contestato l'assenza del requisito oggettivo ai fini della spettanza dei crediti di imposta relativi alle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 commi 4 e 5 del D.L. 23/12/2013 n. 145, per avere nel 2015, anno precedente a quello in cui è maturato il credito calcolato sui costi sostenuti nell'anno di imposta 2016, ottenuto il brevetto per la macchina confezionatrice per la quale sono stati poi sostenuti i costi l'anno successivo: i perfezionamenti effettuati nel 2016, a parere dell'Agenzia non possono rientrare nell'attività di ricerca e sviluppo. In ogni caso, l'Agenzia ha rilevato che anche con riguardo ai costi del personale vi fossero evidenti criticità in relazione alle varie fasi di realizzazione del progetto. Costituendosi in giudizio, l'Agenzia delle Entrate ha pertanto contestato integralmente quanto dedotto da , ha insistito nelle proprie pretese ed ha chiesto il rigetto del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte di Giustizia, a scioglimento della riserva, accoglie il ricorso.

L'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, noto come "decreto Destinazione Italia"), interamente sostituito dall'art. 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (ma la materia ha vissuto in realtà di vari interventi modificativi e/o integrativi), ha introdotto un incentivo a favore di tutte le imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo. L'art. 3, ai commi 4 e 5 e l'art. 2 del decreto attuativo (Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico del 27 maggio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29 luglio 2015), delimita l'ambito oggettivo dell'agevolazione. Sotto il profilo soggettivo, la norma si pone invece l'obiettivo di sostenere la competitività delle imprese stimolando gli investimenti in ricerca, sviluppo ed innovazione tecnologica e si rivolge a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili

organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione, dal regime contabile e dal sistema di determinazione del reddito ai fini fiscali.

Nel caso di specie, la società ricorrente si è posta l'obiettivo di sviluppare una macchina confezionatrice fornita di un sistema automatico di riconoscimento dei contenitori ed allo stesso tempo in grado di sigillare contenitori di dimensione diversa senza richiedere il cambio formato. L'Agenzia ha però contestato alla contribuente che, nell'anno 2016, l'attività profusa dalla società verificata non fosse eleggibile ad attività di ricerca e sviluppo in quanto, come indicato dalla stessa società nella «Relazione R&S», tale macchina è stata brevettata nel 2015: considerato che la domanda di brevetto è stata depositata nell'anno 2015, non sarebbe possibile agevolare i costi sostenuti dalla società nel successivo anno 2016, quando cioè il progetto in questione sarebbe stato orientato allo sviluppo ed alla implementazione di disegni già depositati. L'Agenzia rileva *che per essere brevettabile un'invenzione deve essere dotata di novità e di attività inventiva, deve essere descritta in modo sufficientemente chiaro e replicabile, e deve essere considerata industrialmente utile: con l'avvio dell'iter finalizzato all'ottenimento del brevetto, può dirsi conclusa la fase di generazione di nuove conoscenze e, pertanto, eventuali migliorie applicate all'invenzione successivamente a tale fase e finalizzate all'avvio del processo produttivo, non rientrano nella definizione di "ricerca e sviluppo" e non sono quindi agevolabili.* A fronte di tale contestazione, la contribuente replica che dalla propria documentazione "*emerge che l'attività di R&S è stata avviata sulla base di una semplice idea con la quale la società ha proceduto a depositare il brevetto che tutelasse qualcosa di embrionale e assolutamente non ancora sviluppato (brevetto 102015000063257). Infatti, le caratteristiche del bene brevettato erano sì piuttosto generiche, tanto da poter essere applicato a macchinari differenti e per futuri e successivi progetti di sviluppo (per i dettagli si veda la relazione prodotta dalla società in sede di verifica), ma sufficientemente chiare e complete affinché potesse essere concesso il brevetto. Chiaramente, l'esigenza connessa a questo progetto embrionale è sorta a seguito dello sviluppo, in quanto il macchinario oggetto del brevetto, oltre a non essere ancora totalmente definito, non era neppure risultato funzionante. Lo sviluppo e la conseguente implementazione al fine di renderlo funzionante e migliorarne le caratteristiche, ha quindi interessato tutta la parte hardware nonché software dell'originario progetto. Quindi, ciò che preme evidenziare, è che l'attività effettuata post brevetto non si è concretizzata nella mera realizzazione del prodotto, ma ha dato avvio ad una fase di sviluppo e progettazione ai fini dell'implementazione, modifica e sostituzione degli elementi originariamente previsti nel progetto brevettato, che ha coinvolto l'intera azienda."* Di fronte ad una contestazione logica su base giuridica (se per essere brevettabile un'invenzione deve essere dotata di novità e di attività inventiva, questa deve essere descritta in modo sufficientemente chiaro e replicabile e deve altresì essere considerata industrialmente utile: eventuali migliorie applicate all'invenzione successivamente a tale fase e finalizzate all'avvio del processo produttivo, non possono quindi rientrare nella definizione di "ricerca e sviluppo" e non sono agevolabili, proprio perché la fase di ricerca e sviluppo agevolabile è solo quella in cui si generano nuove conoscenze che si conclude quando i criteri di ricerca e sviluppo (nuovi, incerti, creativi, sistematici, trasferibili e/o riproducibili) non si applicano più»), la replica della contribuente è più convincente per la semplice ragione che offre una spiegazione tecnica in una materia tecnica. E' evidente che il perimetro nel quale ci si muove non può che essere giuridico, ma la norma giuridica è volta ad agevolare un nuovo profilo tecnico, perché è un nuovo profilo tecnico quello che si vuole conseguire; il presidio giuridico deve invece essere utilizzato da un lato per favorire e dall'altro tutelare la novità tecnica. L'agevolazione prevista dal Legislatore, consiste infatti nel riconoscimento di un credito d'imposta e, proprio in quanto agevolazione, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, compete (secondo i principi generali) alla parte che voglia far valere tale diritto provare la sussistenza di tutti gli elementi costitutivi dello stesso. Tali elementi non possono però che essere tecnici, perché è in quest'ambito che ci si muove.
ha a questo fine prodotto in causa una relazione tecnica giurata svolta dall'Ingegner , il quale si qualifica Esperto in Innovazione Tecnologica presso il MISE con DD 08/05/2020 e Manager dell'Innovazione qualificato presso il MISE con DD 06/11/2019, dove si confutano le argomentazioni dell'Agenzia non solo interpretando norme di diritto ma interagendo con queste attraverso un ragionamento ed un'esposizione tecnica. Dalla relazione si può desumere che l'operato di rientra all'interno del perimetro agevolativo in quanto rappresenta la validazione sperimentale di un'invenzione descritta in un brevetto concesso, ma mai realizzata. Segnatamente, le conclusioni alle quali perviene il consulente, sono che le attività di R&D condotte da nei periodi d'imposta 2016-2019 *"….. risultano tutte*

classificabili come attività di sviluppo sperimentale secondo le definizioni di cui all'art. 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015), dunque conformemente alla disciplina in vigore al momento in cui furono svolte le attività di R&S; o sono classificabili nell'ambito dello sviluppo sperimentale anche ai sensi del Manuale di Frascati ed. OECD 2015, testo di riferimento nel periodo in cui le attività furono svolte." La Corte non ritiene che l'Agenzia, per far valere la sua pretesa in giudizio, non possa prescindere dall'acquisizione preventiva del parere ad hoc, sul singolo caso verificato, da parte del Ministero per lo Sviluppo Economico (MISE), ex art. 23 comma 4 del Decreto-legge del 21/06/2022 n. 73: l'acquisizione è una facoltà, non un obbligo. Detto che *la certificazione di cui al comma 2 esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata,* non può quindi ignorarsi che il suddetto comma 2 afferma che *al fine di favorire l'applicazione in condizioni di certezza operativa delle discipline previste dall'articolo 1, commi 200, 201 e 202, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, le imprese possono richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attivita' di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e innovazione estetica ammissibili al beneficio.* Da qui la conclusione che non si vede come non attribuire medesima validità alla relazione dell'Esperto del MISE, qual'è , quando è lo stesso Mise che lo considera idoneo a "superare" le criticità tecniche che vi possono essere in quest'ambito. Non può considerarsi limite invalicabile la previsione contenuta nel secondo comma, quarto periodo, del cennato art. 23 ("*Le certificazioni di cui al primo, secondo e terzo periodo possono essere richieste a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate con processo verbale di constatazione"),*

perché la relazione (rectius, il contenuto della relazione) non avrà efficacia vincolante nei confronti dell'amministrazione, ma non può dubitarsi che abbia comunque efficacia probatoria: nell'ambito dell'agevolazione, quindi, posto che è onere del contribuente provare le caratteristiche dell'opera come rispondenti alle norme previste in materia di ricerca e sviluppo, la prova deve considerarsi fornita. Quanto contenuto nella suddetta relazione di parte, appare infatti sufficiente, sotto il profilo probatorio, a sostenere le ragioni della ricorrente, relazione che non può essere svilita a "mera relazione di parte" se resa da Esperto del MISE, a pena di creare una disparità tra la funzione che il assume se l'incarico gli viene conferito prima o dopo la contestazione dell'Agenzia alla società che ha svolto attività di ricerca e sviluppo. Dalla norma non si scorge la possibilità di scindere l'operato dell'Esperto nell'indicata duplice funzione, quanto la semplice impossibilità di far valere a fini vincolanti nei confronti dell'Agenzia tale relazione. Ci si trova quindi in un profilo di diversa efficacia della prova nel giudizio, ma non può disconoscersi alla relazione un valore probatorio che comunque il Giudice, nel suo libero convincimento, non possa valutare. A fronte quindi della pretesa dell'Agenzia, ferma ad un profilo meramente assertivo senza un adeguato sostegno probatorio, in una questione fortemente valutativa si contrappone l'esposizione della ricorrente, fondata sulla relazione dell'Esperto che consente non solo di adempiere all'onere probatorio, ma che appare convincente al punto di giungere ad una pronuncia di rigetto della pretesa dell'Agenzia.

La relazione è, infine, utile, per quanto occorrer possa, anche a qualificare l'impossibilità di ascrivere le contestazioni mosse ad un'ipotesi di indebito utilizzo di crediti inesistenti. Ratione temporis, credito inesistente si definisce il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo, il credito cioè in cui costituisce presupposto indefettibile o comunque ricorra un comportamento fraudolento del contribuente: non pare questo il caso, neppure a voler considerare le contestate operazioni poste in essere da alcuni collaboratori della società (operazioni che invece trovano piena rispondenza nell'ambito della concreta e successiva attività di ricerca e sviluppo del macchinario, alla cui predisposizione era dedicata l'attività di tali collaboratori). La circostanza rileva in ordine al decorso del termine di decadenza previsto per la notifica dell'atto di recupero, perché l'art. 38-bis, comma 1, lett. c), del D.P.R. 600/1973 dispone infatti che "l'atto di cui alla lettera a), emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti e inesistenti, di cui all'articolo 13, commi 4 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi

dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, rispettivamente, entro il 31 dicembre del quinto anno e dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo".

Non essendovi nel caso di specie l'ipotesi del credito inesistente, al più ci si dovrebbe trovare nell'ipotesi del credito non spettante: se così fosse, però, l'atto impugnato è stato emesso e notificato oltre i termini inderogabili di decadenza previsti per legge.

Anche per quest'ultimo profilo, quindi, la pretesa dell'Agenzia non è condivisibile.

Alla soccombenza consegue il pagamento delle spese di lite che vengono liquidate nella somma di €. 3.000,00=, oltre accessori di legge e contributo unificato, attesa la novità della materia trattata e la non uniformità di univoca interpretazione normativa.

P.Q.M.

A scioglimento della riserva assunta, la Corte accoglie il ricorso e condanna parte resistente alle spese che liquida in € 3.000,00 oltre accessori di legge e contributo unificato.

Brescia li 9 ottobre 2025

Il Giudice Estensore Il Presidente